

SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XV LEGISLATURA —————

**Doc. LII-bis
n. 5**

RELAZIONE

SULLO STATO DEI RAPPORTI TRA FISCO E
CONTRIBUENTE NEL CAMPO DELLA POLITICA FISCALE

(Anno 2006)

(Articolo 13, comma 13-bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e successive modificazioni)

**Presentata dal Garante del contribuente per la regione
TOSCANA**

—————
Comunicata alla Presidenza il 15 gennaio 2007
—————

1. In ottemperanza a quanto disposto dall'art. 13, comma 13 bis, della legge 27 luglio 2000, n. 212 questo Garante riferisce al Parlamento e al Governo dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuenti nel campo della politica fiscale, riguardanti l'anno 2006, allo scopo di indicare e proporre soluzioni possibili nel campo dei rapporti intercorrenti tra contribuenti e Amministrazione Finanziaria rivolte al migliore svolgersi dell'attività impositiva e conseguente realizzazione del sistema di garanzie che lo Statuto ha previsto.

Confermando quanto illustrato nella precedente Relazione, in ordine alle problematiche emerse e rimaste, allo stato, irrisolte, come gli auspicati completamenti regolamentari previsti dall'art. 8/212 riguardante l'estinzione dell'obbligazione per compensazione e quello dell'art. 15 relativo alle verifiche fiscali, questo Garante ritiene che decisioni risolutive avrebbero eliminato dubbi e incertezze maturatesi finora. Per quanto attiene ai termini di permanenza dei verificatori nelle sedi aziendali, talune contestazioni, specie per gli accertamenti c.d. indiretti o esterni hanno trovato composizione sulla base di logiche temporali reciprocamente convenute ragionevolmente contemperando l'esigenza della tutela dei diritti del contribuente con quella del perseguimento dell'interesse pubblico all'efficacia della verifica fiscale.

In punto torna utile rammentare la indilazionabile necessità di urgenti modifiche statutarie ed in particolare quelle legate alle funzioni e poteri del Garante, già rappresentate nelle proposte di legge n. C. 5313 e n. 5699 tuttora stagnanti in sede parlamentare.

2. Dati e notizie – Aspetti funzionali e propositivi

Nel corso del 2006 sono pervenute n° 222 istanze afferenti sia tributi statali che locali, consortili e simili. Come per gli anni decorsi il Garante ha tenuto numerosi colloqui e contatti telefonici per chiarimenti ed informazioni di natura tributaria, in crescita rispetto al passato, così come in crescita le doglianze dei contribuenti nei confronti degli Enti locali, segnatamente i Comuni per ICI.

Nella contestuale relazione semestrale 01/07/06 – 31/12/06 sono stati specificati per comparto, i dati numerici con riferimento alle singole istanze pervenute. Per quanto attiene ai passi avanti registrati in riguardo ai rimborsi d'imposta va confermato che essi non appaiono esaustivi del problema di fondo che è quello della insufficienza dei mezzi messi a disposizione dall'Autorità centrale.

L'exkursus temporale delle complessive segnalazioni pervenute si compendia in n° 116 nel 2001; n° 278 nel 2002; n° 240 nel 2003; n° 172 nel 2004; n° 206 nel 2005 n°222 nel 2006, confermandosi, ad avviso di questo Garante, alcuni aspetti precedentemente emersi della visuale complessiva del rapporto Fisco/Contribuente nel campo della Politica fiscale che possono compendiarsi nella necessità di:

- a) una accentuazione delle semplificazioni in funzione partecipativa e collaborativi del sistema tributario agevolandone le proceduralizzazioni con conseguente miglioramento degli strumenti garantistici volti ad una crescente cooperazione, con modalità strutturali nuove e proprie del rapporto con i contribuenti;*
- b) svolgere e consolidare una politica fiscale intesa a risolvere al massimo le applicazioni di un sistema normativo in continuo aggiornamento, anche coltivando le positive recensioni emerse da più parti in ordine alle nuove realtà operative (ved.l'ingresso della SPA Riscossione) atteso che all'attualità la riscossione dei tributi appare uno degli anelli più deboli della filiera tributaria;*

3. Competenze e Poteri

Come noto la necessità di urgenti modifiche statutarie ed in particolare quelle relative alle funzioni ed ai poteri del Garante, attualmente disciplinati dall'art. 13 della L. 212/2000 è stata già rappresentata sia nella proposta di legge n. C. 5313 che nella proposta di legge n. 5699 ambedue sempre stagnanti in sede parlamentare. Questo Garante non può che reiterare preoccupazione e sconcerto anche considerando al riguardo il pressante invito rivolto al Governo in quella Sede prospettando con apposita Risoluzione i benefici che tali modifiche avrebbero apportato ai rapporti FISCO-contribuenti.

Sta di fatto che, allo stato, il Garante non ha poteri né di accertare eventuali illeciti comportamenti né di vietare l'impiego del materiale probatorio indebitamente acquisito, può soltanto limitarsi a segnalare gli abusi denunciati agli Uffici competenti.

Superfluo ricordare, in tematica generale come anche i Supremi Giudici più volte abbiano stabilito che lo Statuto di cui il Garante fa parte, impronta tutto il sistema tributario alla salvaguardia di due principi essenziali: l'affidamento e la buona fede del contribuente (art. 1 e 10), principi derogabili solo espressamente e mai da leggi speciali.

(Vedi per ultimo S.C. Sent. 21513 del 22.06.2006 per l'affidamento nei confronti degli atti e comportamenti della P.A. e S.C. Sent. 13704 del 19.04.2006 per la non sanzionabilità delle violazioni formali senza debito di imposta).

Tuttora in itinere sono rimaste le problematiche da tempo intese a stabilire se la competenza del Garante ricomprenda i tributi regionali e locali a tutti essendo noto come l'interrogativo abbia ricompreso pagine di dottrina e dibattiti di convegni.

Per quanto riguarda la nostra Regione la competenza esercitata nei confronti degli Enti locali si è svolto senza incontrare opposizioni, degne di rilievo.

Per quanto attiene i tributi regionali abbiamo riferito nella precedente Relazione sulla emanazione da parte della Regione della Legge che attribuisce al Difensore Civico le funzioni di Garante del Contribuente, nonché la posizione espressa da questo Garante bastando a nostro avviso riflettere come già affermato dalla Corte Costituzionale, che i tributi "regionali" come IRAP, addizionale IRPEF, etc., non formano oggetto di legislazione concorrente restando nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, tributi regionali essendo quelli, e non altri, istituiti dalla Regione con propria legge. E poiché il Garante non può essere considerato un mero servizio di reclamo bensì una struttura indipendente avente voce effettiva nei rapporti con l'A.F., le censure mosse si estendono naturaliter ai relativi poteri di attivazione dell'autotutela che, allo stato, lungi da ipotizzare un intervento diretto del Garante nelle

procedure, si limitano ad un richiamo qualificato da cui nasce il solo obbligo dell'Ufficio di esaminare l'istanza. (Sulla impugnabilità del rifiuto espresso o tacito ad effettuare l'autotutela da parte dell'Amministrazione è intervenuta, come noto, la recente Sent. SS.UU. Cassazione n. 16776/2005).

4. Deroghe ai principi Generali Statutari

Confermando quanto richiamato nella precedente Relazione in riguardo alle note questioni insorte sulle ricorrenti proroghe dei termini per l'accertamento o di iscrizione a ruolo di tributi in deroga a quanto previsto dall'art. 3, della legge n. 212/2000 appare necessario in questa sede richiamare l'attenzione del legislatore sulla invalsa inosservanza esplicita o implicita del principio sancito dalla stessa legge (art. 3, 1° c.) della irretroattività delle disposizioni tributarie secondo una tendenza che appare intensificata come dimostrano alcune disposizioni recate dalla Legge Finanziaria per il 2007 e provvedimenti collegati, vedasi ad esempio:

⇒ *D.L. 3.10.2006 n. 262 conv. L. 24.11.2006, n. 286 che all'art. 2, 18° co c);*

⇒ *D.L. 4.07.2006 n. 223 conv. L. 4.08.2006, n. 248 che all'art. 36, 34° co) e 34 cobis);*

Sono note le contestazioni e censure da parte della dottrina oltre che di Parlamentari che approvando un ordine del giorno accolto dal Governo, impegnano quest'ultimo a non prevedere più in futuro norme fiscali retroattive e a far decorrere i decreti legge almeno del giorno successivo a quello della loro pubblicazione, ciò rappresentando un primo passo garantistico verso il rispetto dello Statuto anche nel profilo secondo cui "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con leggi ordinarie, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica" (art. 1, 2° c.).

E' così per le non infrequenti proroghe dei termini di decadenza dell'accertamento tributario concorrente a generare squilibri nelle posizioni delle parti del rapporto tributario e del principio di certezza della sua disciplina ad esclusivo vantaggio dell'Ente impositore.

E' ormai riconosciuto, che le norme statutarie si autoqualificano come principi generali dell'ordinamento tributario cioè una "Carta dei diritti" del contribuente, e che la Suprema Corte già con la sentenza n. 17576/2002 abbia ritenuto quei principi, dotati di "superiorità assiologia" e perciò vincolanti sia per l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni tributarie sia per orientare la produzione legislativa in materia tributaria in conformità ai valori costituzionali, interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo Statuto. A ciò conseguendo che anche i testi interpretativi delle disposizioni tributarie emanati dagli Organi dell'Amministrazione e delle Agenzie fiscali attraverso circolari o direttive, (vedasi la recente circolare n° 32 dell'Agenzia delle Entrate che riporta le istruzioni per Uffici e contribuenti dopo il rafforzamento dei poteri di controllo del Fisco) debbano rispondere all'esigenza di consentire una completa ed agevole conoscenza delle disposizioni legislative ed amministrative con tutti i possibili strumenti di informazione proprio per evitare che la complessità e tecnicità della legislazione tributaria,

possa essere di ostacolo ad una accessibile e semplificata applicazione delle regole da osservare nell'adempimento degli obblighi che gravano sui contribuenti.

La emanazione per il futuro di norme fiscali con effetti retroattivi deve quindi essere evitata in modo assoluto perché violando i principi generali dello Statuto dei Diritti del Contribuente impoverisce il rapporto fra contribuente e Amministrazione Finanziaria improntato ai principi della correttezza, buona fede, affidabilità e fiducia reciproche nonché l'obbligo di rendere completa e operativa la certezza del diritto facendo, invece, prevalere la contingente necessità di recuperare maggiori entrate per esigenze di bilancio. In tema anche la Corte dei Conti non ha mancato di sottolineare che lo stato di necessità delle finanze pubbliche non è sufficiente per giustificare le deroghe allo Statuto del Contribuente, diversamente divenendo difficile ridurre i contribuenti ad un comportamento corretto e collaborativo. Altra autorevole conferma che siffatto comportamento del legislatore costituisce un grave vulnus allo Statuto.

Questo Garante ha dovuto rilevare in numerose istanze del contribuente un senso di disagio e di malcelata rassegnazione in casi in cui il comportamento di qualche Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, abbia dato vita ad accertamenti ed iscrizioni a ruolo per imposte riguardanti periodi arretrati avvalendosi di interpretazione ritenute "a senso unico" di leggi fiscali.

Sul piano psicologico non può essere improbabile l'ipotesi che situazioni siffatte possano corroborare comportamenti evasivi o elusivi aggravando ancora di più fenomeni che il potere politico cerca di contrastare.

Sul medesimo versante, una compiuta visione argomentativa consente di rammentare come la Corte Cass. Sent. 5672 del 15.3.2006 (ma anche Sent. 19403 e 19947 dell'ottobre 2005) abbia più volte affermato essere legittima l'applicazione retroattiva cioè per periodi antecedenti al vigore della legge, sol quanto trattasi di disposizioni di carattere procedurale.

E' noto che mentre le norme sostanziali sono quelle relative alle determinazioni dell'obbligazione tributaria, le procedurali sono quelle che regolano il rito cioè poteri di indagine dell'Ufficio come le modalità di presentazione delle dichiarazioni, di documentazione dei costi, e quindi che non toccano l'obbligazione tributaria (per es. potenziano i poteri dell'Ufficio). Va da sé che non possono, considerarsi norme procedurali quelle che vanno a modificare indici di ricchezza (ad es. redditometro); in una parola quelle, vietate dallo Statuto, per cui si verrebbe a creare una disparità di trattamento fra contribuente e A.F. Trattasi quindi, nella medesima visuale interpretativa, di collocare e valorizzare la centralità dell'affidamento violando la quale si crea una situazione per la quale il contribuente sarebbe costretto a reperire prove che all'epoca in cui si sono verificati i fatti non doveva preconstituirsì. In altri termini solo allorché le nuove disposizioni abbiano natura procedimentale e non mutino il profilo sostanziale di singoli

ambiti impositivi, né quello sanzionatorio, e quindi la valenza probatoria trovi una naturale sterilizzazione che le stesse disposizioni confermano a garanzia del contribuente, è possibile l'estensione temporale ai rapporti pendenti accertabili alla data di entrata in vigore delle stesse. Tale garanzia riconosce infatti al contribuente il diritto ad una limitazione di incombenze e disagi. Superfluo è dunque ricordare che la Suprema Corte (Sent. 21513/2006) ribadendo principi già affermati ha osservato come il principio del legittimo affidamento del contribuente esplicitato nell'art.10 /212/2000 trova origine nella Costituzione ed è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico, limitandone l'attività legislative ed amministrativa. A ciò conseguendo che la previsione dell'art. 10 essendo espressiva di principi generali vincola l'interprete anche per i rapporti sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore (Cass. Sent. 7080/2004 e 17576/2002) anche nei confronti di Enti impositori diversi dall'Amministrazione finanziaria dello Stato.

Nella prospettiva di una proponibile politica fiscale sarebbe quindi la sollecita formulazione di un codice tributario che stabilisse le linee guida nelle logiche del sistema fiscale, dimodochè le leggi tributarie incidano solo per le determinazioni quantitative. In questo modo anche lo Statuto del Contribuente potrebbe assumere un ruolo più attivo e di partecipazione nel quadro di una revisione, come proposta nelle precedenti note, almeno nei suoi punti principali stabilendo con chiarezza i contorni dell'interpretazione autentica e quelli della retroattività rafforzando a nostro avviso, la giurisprudenza della Suprema Corte ma anche accrescendo le responsabilità politiche del Governo e del Parlamento.

5. Catasto ai Comuni / Agenzia del Territorio

Noto che il termine entro il quale sarà effettuato il passaggio ai Comuni delle competenze relativo al Catasto Urbano e Terreni, è quello del 26.02.2007 appare significativo rilevare le positive recensioni apparse anche sulla stampa circa una articolazione operativa dei Settori/Reparti staccati degli Uffici Provinciali con possibilità da parte dell'Agenzia di provvedere alla pubblicità immobiliare e sportelli catastali decentrati, e conseguente possibilità di consultazione della banca dati catastali (visure) attraverso tali sportelli e prospettivamente di servizi on line direttamente agli interessati, in vista delle definizioni dei compiti collegati al citato decentramento, anche con canali alternativi di collegamento con gli utenti, quali accessi e contact center, con accresciuta efficienza del rapporto ricavi/costi dei servizi con i Comuni.

Sulle complesse vicende che hanno interessato la materia finanziaria 2007 che modificando, fra l'altro, il d.lg. n° 2/1998 sul decentramento delle funzioni contabili stabilisce le funzioni mantenute allo Stato, oltre la gestione dell'archivio dei registri immobiliari ed il servizio di consultazioni e certificazioni tramite l'Agenzia del Territorio, riappropriandosi della titolarità delle operazioni di revisione generale degli estimi catastali, alle quali parteciperanno anche i Comuni e così per l'incrocio dei dati per i diversi adempimenti mediante trasmissione telematica fra Agenzie ed Enti locali.

Le valutazioni positive recensite da più parti auspicano che i conseguenti snellimenti possono condurre all'obiettivo del superamento dell'obbligo di presentazione delle dichiarazioni ICI da parte dei contribuenti.

6. Riscossione dei tributi

L'art. 2 del D.L.262/06 conv. L. 286/06, prevede profonde innovazioni e integrazioni delle misure per l'attività di riscossione e che troveranno sviluppi e commenti delle diverse fonti interessate. Allo stato devesi prendere atto come tali misure rappresentino una notevole valenza simbolica oltre che di sostanziale restringimento degli spazi dare-avere con i contribuenti.

Solo per citarne alcune spiccano le norme che disciplinano i poteri di accesso ai locali dell'impresa allo scopo di verificare attraverso le documentazioni contabili, l'individuazione delle situazioni creditorie, per ammontari rilevanti, su ruoli non pagati, e conseguenti azioni di recupero anche nei confronti di tali crediti. E così, prima di effettuare rimborsi di tributi, ove il soggetto risulti titolare di un ruolo il potere dell'agente della riscossione di invitare l'interessato alla compensazione della partita dare-avere, e nei confronti di soggetti terzi creditori, la facoltà di cui agli artt. 33/600 e 52/633 di accesso, ispezione e verifica con le medesime modalità assegnate all'A.F.

Va da sé che le introdotte novelle normative ampiamente modificative del sistema di riscossione potranno formare oggetto di approfondito esame all'impatto della loro concreta applicazione, con l'auspicio che l'effettivo riscontro corrisponda ai positivi intenti che hanno mosso il legislatore quale impulso all'efficacia della riscossione e miglioramento dei rapporti con il contribuente con la nuova realtà rappresentata dalla Riscossione SPA (come è stato opportunamente fatto, su altro versante col D.L. 4.07.2006, n. 223 Conv. L. 4.08.2006, n. 248 che all'art. 37, 40° comma a) modifica l'art. 25/602 in tema di scadenze per le notifiche delle cartelle di pagamento).

7. Fermo amministrativo

Stante l'omessa emanazione del decreto ministeriale di cui al 4° comma dell'art. 86 DPR 602/73 il legislatore ha ritenuto di intervenire con una norma "interpretativa", contenuta nell'art. 3, comma 41, del D.L. n. 203/02, convertito con modificazioni con L. 248/05 per cui "Le disposizioni dell'art. 86 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, si interpretano nel senso che, fino alla emanazione di tale decreto, il fermo può essere eseguito dal concessionario nel rispetto delle disposizioni contenute nel decreto del Ministro delle Finanze 7 settembre 1998, n. 503" superfluo è sottolineare come pur prevedendosi nella relativa Risoluzione Ministeriale n. 2 del 9.01.2006 l'opportunità che l'iscrizione sia preceduta da un ulteriore invito al pagamento, manchi nella norma anzidetta qualsiasi riferimento al principio di proporzionalità fra l'entità del debito e le conseguenze dannose derivanti dal fermo dell'autoveicolo nonché ogni considerazione particolare in presenza di situazioni personali, familiari o di lavoro del debitore, che rendano assolutamente necessario l'uso del veicolo. Tali rilievi, va precisato, non intendono sottovalutare l'importanza dell'attuazione di efficaci strumenti intesi a perseguire la riscossione di tributi dovuti e conseguente contrasto all'evasione, bensì che l'esercizio di tali poteri risponda all'osservanza di certi limiti compatibili anche con gli interessi del debitore, è utile contemperamento degli interessi delle parti.

Risolta, a nostro parere opportunamente, la dibattuta questione concernente l'impugnabilità del provvedimento di fermo e delle iscrizioni ipotecarie sugli immobili ex art. 77/602 e succ. mod. con l'attribuzione al Giudice tributario delle controversie relative (art. 19,e) bis, e ter/ 546) inserita dall'art. 35, c. 26 quinquies D.L. 223/2006 conv. L. 248/2006 con decorrenza 12.08.2006.

8. *Per quanto attiene alle diverse tematiche interessanti sulle ganasce fiscali occorre premettere anzitutto che l'art. 13, 6° c. della L.212/2000 non sembra escludere l'intervento del Garante nelle relative procedure esecutive giacchè la tutela del contribuente on può che ricomprendere anche la richiesta di documentazioni sulla regolarità del titolo e delle stesse procedure fintanto che il rapporto tra le parti non sia esaurito.*

Detto questo la reintroduzione delle ganasce fiscali e relativa estensione, a tappe, della competenza al giudice tributario, non esime riflettere che i nuovi poteri attribuiti ai Concessionari della riscossione debbono trovare riscontro in una attenta formulazione dei corrispondenti mezzi di tutela non essendo dubbi i molti interrogativi che si pongono sulla disciplina di tali poteri ed effettiva tutela del contribuente, in presenza di uno strumento assai nebuloso per come è affidato alla potestà del Concessionario e su cui il Garante, a nostro avviso, ha competenza sia in riferimento agli atti che alle

prassi amministrative o comportamenti non conformi ai principi di correttezza e buona fede all'interno del rapporto.

9. *Conclusivamente non pare dubbio che una politica fiscale di contrasto ai fenomeni evasivi ed elusivi dell'imponibile, criticamente avvertita nelle varie forme e modalità in cui si manifestano, imponga l'instaurazione di un esaustivo collegamento funzionale nei diversi comparti e dimensioni del sistema che preveda anche possibili soluzioni parallele a quelle prima illustrate, come per le dibattute questioni interpretative e spesso contrastanti configurazioni procedurali ivi compresi i problemi collegati agli adempimenti fiscali, nonché per l'area impositiva "nuova" che lo stato "possa" destinare agli Enti locali, sulla base di valide progettualità.*

Il più efficace livello di tutela dei contribuenti, deve quindi coniugarsi ad un avanzato processo evolutivo dei rapporti e riduzione di conflittualità Fisco/contribuente, nel pieno rispetto e valorizzazione dei principi e del sistema di garanzia consacrati dallo Statuto quale Organo di tutela della legalità e dei diritti di tutti i contribuenti.

La presente relazione è stata approvata e sottoscritta dal Collegio, come da verbale del 15/01/2007.

Garante del Contribuente per la Toscana
IL PRESIDENTE
Prof. Roberto Torrigiani



